



VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA PODNIKOHOSPODÁŘSKÁ

Vybrané aplikační problémy daňové kontroly  
Selected Application Problems of Tax Control

Student:	Barbora Slatinská
Vedoucí bakalářské práce:	Dr Mgr. Damian Czudek, Ph.D.

Ostrava 2019

## Zadání bakalářské práce

Student:

**Barbora Slatinská**

Studijní program:

B6208 Ekonomika a management

Studijní obor:

6208R020 Ekonomika podniku

Specializace:

03 Ekonomika a právo v podnikání

Téma:

Vybrané aplikační problémy daňové kontroly  
Selected Application Problems of Tax Control

Jazyk vypracování:

čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Teorie daňové kontroly a její postavení v systému kontrol
3. Právní úprava daňové kontroly
4. Analýza vybraných problémů a související judikatury
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád: změny do 1. 6. 2018 : jak se mění pravidla správy daní, komentář k nejpodstatnějším změnám v důsledku vývoje legislativy a judikatury, změny ze zorných úhlů spoluautorů.* Olomouc: Anag, 2018. Daň. ISBN 978-80-7554-146-8.

LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář.* 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2016. ISBN 978-80-7400-604-3.

ŠPÍRKOVÁ, Taťána. *Daňová kontrola z pohledu zásad daňového řízení.* Olomouc: Iuridicum Olomoucense, o.p.s., 2017. ISBN 978-80-87382-99-8.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

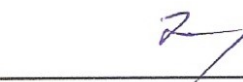
Vedoucí bakalářské práce: **Dr Mgr. Damian Czudek, Ph.D.**

Datum zadání: 23.11.2018

Datum odevzdání: 10.05.2019



Ing. Josef Kašík, Ph.D.  
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal  
děkan fakulty

„Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci vypracovala samostatně.“

V Ostravě dne 6.5.2019

  
.....  
Barbora Slatinská

# Obsah

1	Úvod.....	5
2	Teorie daňové kontroly a její postavení v systému kontrol .....	7
2.1	Kontrola.....	7
2.2	Systém kontrol podnikatele.....	8
2.2.1	Kontrola Okresní správy sociálního zabezpečení .....	8
2.2.2	Živnostenská kontrola.....	10
2.2.3	Kontrola České obchodní inspekce.....	10
2.2.4	Další typy kontrol .....	11
2.3	Teorie daňové kontroly .....	13
2.3.1	Základní pojmy .....	13
2.3.2	Předmět a cíl daňové kontroly .....	15
2.3.3	Funkce daňové kontroly.....	17
3	Právní úprava daňové kontroly .....	18
3.1	Zásady a principy daňové kontroly upravené daňovým řádem .....	18
3.1.1	Zásada zákonnosti.....	19
3.1.2	Zásada legální licence .....	19
3.1.3	Zásada zdrženlivosti a přiměřenosti .....	19
3.1.4	Zásada rovnosti .....	20
3.1.5	Zásada součinnosti.....	20
3.1.6	Zásada poučovací.....	20
3.1.7	Zásada vstřícnosti a slušnosti.....	21
3.1.8	Zásada rychlosti .....	21
3.1.9	Zásada hospodárnosti.....	21
3.1.10	Zásada volného hodnocení důkazů .....	22
3.1.11	Zásada legitimního očekávání .....	22

3.1.12	Zásada materiální pravdy .....	23
3.1.13	Zásada neveřejnosti.....	23
3.1.14	Zásada oficiality a zásada vyhledávací .....	24
3.1.15	Zásada shromažďování údajů .....	24
3.2	Zásada autoaplikace .....	25
3.3	Fáze daňové kontroly .....	25
3.3.1	Příprava na daňovou kontrolu z pohledu daňového subjektu .....	25
3.3.2	Zahájení daňové kontroly .....	26
3.3.3	Průběh daňové kontroly .....	27
3.3.4	Ukončení daňové kontroly .....	29
4	Analýza vybraných problémů a související judikatury.....	31
4.1	Vybraná versus místní příslušnost .....	31
4.2	Výzva k podání dodatečného daňového přiznání.....	35
4.3	Odepření podpisu zprávy o daňové kontrole .....	40
	Závěr .....	43
	Seznam použité literatury .....	45
	Seznam zkratk .....	49

# 1 Úvod

Kontrola obecně je důležitá nejen ze strany veřejných orgánů, k dodržování právních norem a zajištění tak správného fungování státu, ale také například v managementu či osobním životě každého z nás.

Jakákoliv kontrola je důležitá, protože ověřuje správnost daných činností a tím i správné fungování. Důležitost kontrol u podnikatelů spočívá také v dodržování určité rovnosti mezi podnikateli a zdravé konkurence. Aby měli všichni rovné podmínky, měli by dodržovat daná pravidla a normy. Kontrola, a sankce, které při porušení norem následují, se tak snaží toto dodržování ověřovat a také působit jako preventivní „strašák“, aby k porušování pravidel nedocházelo. Daňová kontrola je důležitá zejména proto, že efektivní výběr daní je v zájmu každého občana, jelikož plní státní pokladnu a zaručuje tak jeho fungování.

Většina podnikatelů se během své ekonomické činnosti setkají s kontrolou z nejméně jedné, v této práci zmiňované, instituce a je proto důležité, aby měli podnikatelé přehled a vyhnuli se tak zbytečným komplikacím při vykonávání své činnosti, či sankcím.

Cílem práce je nejen analyzovat vybrané problémy daňové kontroly, a vybrané judikatury, k tomuto tématu, ale také seznámit čtenáře s nejčastějšími kontrolami podnikatelských subjektů, samotnou teorií, podstatou a důležitostí daňové kontroly.

První část práce se zaměří na teorii a podstatu daňové kontroly, její postavení v systému kontrol podnikatele, včetně popisu jednotlivých kontrol spadajících do této oblasti, zejména kontrola z živnostenského úřadu, Okresní správy sociálního zabezpečení a České obchodní inspekce. V další části se práce zabývá právní úpravou daňové kontroly, především jednotlivými zásadami, které jsou vymezené v daňovém řádu, zásadou autoaplikace a nástinem jednotlivých fází daňové kontroly. Ve třetí části autorka zanalyzuje vybrané problémy, které souvisí s problémy a případnou nezákonností daňové kontroly, související právní úpravu a judikaturu k vybraným problémům. Vybranými problémy jsou: zavedení vybrané příslušnosti a její návaznost na místní příslušnost, aplikační přednost institutu výzvy k podání dodatečného daňového přiznání před daňovou kontrolou a odepření podpisu zprávy o daňové kontrole – jeho důvody a následky.

Pomocí vybraných metod, především analýzy, syntézy, komparace, dedukce a generalizace, se práce zaměří na plnění výše zmíněných cílů a uchopení dané

problematiky. Snahou autorky je doplnit jednotlivé kapitoly o poznatky z praxe, které mohou čtenáři pomoci udělat si lepší přehled o vybrané problematice.

Tato práce je zpracována k právnímu stavu ke dni 24.04.2019



## 2 Teorie daňové kontroly a její postavení v systému kontrol

### 2.1 Kontrola

Kontrola se dle § 2 zákona č. 255/2012 Sb., zákon o kontrole, ve znění pozdějších předpisů (dále jako „kontrolní řád“), definuje jako zjišťování, zda kontrolovaná osoba plní povinnosti, které má udělené na základě právních předpisů. Je to *„formalizovaný, časově ohraničený proces, který se řídí stanovenými procesními pravidly (zejm. § 5 až 12 kontrolního řádu) a jehož formalizovaným výstupem je kontrolní protokol. Současně jde o postup vztahující se ke konkrétní (kontrolované) osobě (nebo orgánu) a konkrétnímu předmětu kontroly, kterým je činnost nebo určitá část činnosti konkrétní kontrolované osoby nebo orgánu.“*<sup>1</sup>

Vzhledem k tomu, že se při kontrole hodnotí plnění povinností na základě právních předpisů, které jsou veřejnoprávní, Vedral<sup>2</sup> určuje dva typy kontroly. Kontrolu vnější, na kterou je práce zaměřována, kdy kontrolovaná osoba není součástí veřejné správy. Těmito osobami jsou, dle § 1 odst. 1 kontrolního řádu, právnické a fyzické osoby, které nepůsobí ve veřejné správě. Druhým typem je kontrola vnitřní, kdy je kontrolovaná osoba součástí veřejné správy. Kontrolovanou osobou v tomto případě jsou například orgány územních samosprávných celků, orgány státní správy a jiné.

Tato kapitola se zaměřuje na kontrolu podnikatelů – právnických a fyzických osob ze strany veřejných orgánů.

V § 1 odst. 2 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“) je uvedeno: *„Tento zákon nebo jeho jednotlivá ustanovení se použijí, nestanoví-li zvláštní zákon jiný postup.“* a při použití kontrolního řádu platí stejné pravidlo. Zvláštní zákony mohou upravovat nebo rozšiřovat působnost kontrolního řádu, který má obecný rozsah. Použití kontrolního řádu vyplývá z jeho podstaty a použije se při kontrole, která splňuje jim dané parametry.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> VEDRAL, Josef. Kontrolní řád: komentář. str. 13

<sup>2</sup> VEDRAL, Josef. Kontrolní řád: komentář. str. 14

<sup>3</sup> VEDRAL, Josef. Kontrolní řád: komentář. str. 27

## 2.2 Systém kontrol podnikatele

Mezi nejčastější kontroly podnikatele patří:

- kontrola Okresní správy sociálního zabezpečení,
- živnostenská kontrola,
- kontrola České obchodní inspekce,
- daňová kontrola.

### 2.2.1 Kontrola Okresní správy sociálního zabezpečení

Základní institucí celé této oblasti je Česká správa sociálního zabezpečení (dále jen „ČSSZ“), kterou tvoří v jednotlivých okresech České republiky, spolu s dalšími institucemi, Okresní správa sociálního zabezpečení (dále jen „OSSZ“). OSSZ se, kromě jiného, zaměřuje na kontrolu zaměstnavatelů v oblasti pojistného na sociální zabezpečení.

Předmětem kontroly je plnění povinností zaměstnavatele související s pojistným na sociální zabezpečení (nebo také „sociální pojištění“). Do pojistného na sociální zabezpečení je zahrnuto pojistné na důchodové pojištění, pojistné na nemocenské pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti.<sup>4</sup>

Povinnosti zaměstnavatele vyplývají z právních předpisů upravujících sociální pojištění a to zejména:

- zákon č. 59/1922 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 100/1988 Sb., o sociálním zabezpečení, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 582/1991 Sb., o organizaci a provádění sociálního zabezpečení, ve znění pozdějších předpisů.

---

<sup>4</sup> Kontrola podnikání bez chyb, pokut a penále: daňová kontrola, mzdová kontrola, povinnosti zaměstnavatele, inspektorát práce. str. 119

Mezi vybrané kontrolované povinnosti zaměstnavatele dle § 93 – § 100 zákona č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění, ve znění pozdějších předpisů, patří například: oznamovací povinnosti týkající se registru zaměstnavatelů (příhláška, odhláška), oznamovací povinnosti týkající se zaměstnanců (nástup a skončení zaměstnání a příslušné změny), povinnost vést evidenci o zaměstnaných účastnících na pojištění a další. Dle § 35a – § 46 Zákona o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti to jsou například povinnosti: vést a předkládat evidenci pro účely důchodového pojištění, povinnost úschovy záznamů jako jsou evidenční listy důchodového pojištění, mzdové listy a jiné.

V praxi je běžné, že se na kontrolu se všemi potřebnými dokumenty a podklady dostavuje mzdová účetní daného zaměstnavatele, a to na základě plné moci. Účetní nejen že má tyto dokumenty u sebe, ale má taky větší přehled ve změnách právní úpravy týkající se povinností zaměstnavatele a všech náležitostí kolem. Většina dokumentů, které OSSZ kontroluje, totiž navazuje na činnosti mzdové účetní. A tak je pro všechny zúčastněné jednodušší a jistější, když se kontroly zúčastní mzdová účetní.

V roce 2017 bylo provedeno 102 953 kontrol, z toho 21 254 neplánovaných. Neplánované kontroly bývají kontroly při zániku podniku, tzv. „likvidační kontroly“. 241 kontrol bylo provedeno na podnět jiného subjektu, než je OSSZ.<sup>5</sup>

Z těchto kontrol bylo předepsáno dlužné pojistné ve výši 34 492 000 Kč a související penále ve výši 11 676 000 Kč. Dohromady celkem 46 168 000 Kč.<sup>6</sup> Tato částka však pouze informuje o tom, kolik bylo celkem předepsáno, je otázkou, kdy bude reálně v celé své výši od dlužníků vybrána. Pokud je značná část kontrol prováděna při zániku podniku, dá se v mnoha případech předpokládat, že podnik nemá dostatečné finance, a v některých případech dokonce ani zájem, splácet své závazky.

Na podobném principu funguje kontrola zdravotních pojišťoven, vzhledem k tomu, že povinnosti související s pojistným na sociální zabezpečení jdou ruku v ruce s pojistným na veřejné zdravotní pojištění. Povinnosti zaměstnavatelů na zdravotním pojištění vyplývají ze zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění, ve znění

---

<sup>5</sup> Výroční zpráva ČSSZ 2017 [online]. Dostupné z: [https://www.cssz.cz/NR/rdonlyres/796E4EB2-7F45-4ECB-8502-C3235B0CAD75/0/VZ\\_2017.pdf](https://www.cssz.cz/NR/rdonlyres/796E4EB2-7F45-4ECB-8502-C3235B0CAD75/0/VZ_2017.pdf), str. 16

<sup>6</sup> Výroční zpráva ČSSZ 2017 [online]. Dostupné z: [https://www.cssz.cz/NR/rdonlyres/796E4EB2-7F45-4ECB-8502-C3235B0CAD75/0/VZ\\_2017.pdf](https://www.cssz.cz/NR/rdonlyres/796E4EB2-7F45-4ECB-8502-C3235B0CAD75/0/VZ_2017.pdf), str. 16

pozdějších předpisů a zákona č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů.

### 2.2.2 Živnostenská kontrola

Živnostenskou kontrolu vykonávají živnostenské úřady v kompetencích stanovených zákonem č. 570/1991 Sb., zákon České národní rady o živnostenských úřadech, ve znění pozdějších předpisů.<sup>7</sup>

Živnostenská kontrola je právně upravena v § 60a – § 64 zákona č. 455/1991 Sb., zákon o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „živnostenský zákon“). Předmět kontroly je definován v § 60a odst. 1 živnostenského zákona jako sledování, zda jsou plněny povinnosti dané živnostenským zákonem, zvláštních předpisů vztahujících se k živnostenskému podnikání a na podmínky potřebné k udělení koncese. Živnostenské úřady také kontrolují, dle § 61a odst. 2 živnostenského zákona, „*dodržování povinností při značení lihu a nakládání s lihem podle zákona upravujícího povinné značení lihu,*“<sup>8</sup> a „*dodržování povinností při značení tabákových výrobků podle zákona upravujícího spotřební daně.*“<sup>9</sup>

V České republice je celkem 227 obecních živnostenských úřadů<sup>10</sup>, dá se předpokládat, že vzhledem k tomuto číslu a faktu, že každý úřad provádí kontroly samostatně, nejsou k dispozici souhrnná data o provedených kontrolách, a v souvislosti s nimi vybraných částkách, jako je tomu ku příkladu u ČSSZ.

### 2.2.3 Kontrola České obchodní inspekce

Česká obchodní inspekce (dále jen „ČOI“) je organizace spadající pod Ministerstvo průmyslu a obchodu. Činnost ČOI je upravena zákonem č. 64/1986 Sb., zákon České národní rady o České obchodní inspekci, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o ČOI“). Kontrolu však vykonává v souladu s dalšími 21 zákony. Jsou jimi například:

- zákon č. 634/1992 Sb., o ochraně spotřebitele, ve znění pozdějších předpisů,

---

<sup>7</sup> KAMENÍK, Petr. Živnostenský zákon: Zákon o živnostenských úřadech: komentář. str. 190

<sup>8</sup> § 61a odst. 2 živnostenského zákona

<sup>9</sup> § 61a odst. 2 živnostenského zákona

<sup>10</sup> Obecní živnostenské úřady městských úřadů. Dostupné z:  
<https://www.statnispava.cz/rstsp/ciselniky.nsf/i/d0056>

- zákon č. 22/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobky, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 206/2015 Sb., o pyrotechnice, ve znění pozdějších předpisů
- a další.<sup>11</sup>

Předmětem kontrol jsou „*právnícké a fyzické osoby, které nabízejí, prodávají, dodávají nebo uvádějí na trh výrobky, nabízejí nebo poskytují služby nebo vyvíjejí jinou činnost podle tohoto zákona nebo podle zvláštního právního předpisu*“.<sup>12, 13</sup>

Celkem bylo za rok 2017 provedeno Českou obchodní inspekci 31 107 kontrol, z nichž skoro u 41 % (tj. 12 741) byly nalezeny nedostatky. Bylo vybráno 114 333 200 Kč z celkového počtu 12 797 pokut, které nabyly v roce 2017 právní moc<sup>14</sup>. Číslo kontrol, u kterých byly nalezeny nedostatky a pokut s nabytou právní mocí se liší hlavně proto, že kontroly probíhají celoročně, i na konci roku, a tak na toto číslo může působit časová prodleva zjištění nedostatku a nabytí právní moci těchto zjištění.

#### 2.2.4 Další typy kontrol

Výše popsané kontroly by se daly zařadit do jakéhosi systému kontrol, které se jednotlivých podnikatelů, ve větším či menším rozsahu, týkají. Instituce provádějící jednotlivé kontroly spolu, v určitých případech, spolupracují.

Ideálním příkladem je spolupráce České obchodní inspekce s živnostenskými úřady nebo Policií ČR. V rámci spolupráce ČOI a živnostenských úřadů v roce 2017 proběhlo 1160 kontrol, z toho bylo u 402 kontrol zjištěno porušení právních předpisů.<sup>15</sup> Předměty těchto kontrol se do jisté míry prolínají do pravomocí obou institucí, nebo spolu úzce souvisí, takže spolupráce je víc než žádoucí a zvyšuje efektivitu kontrol. Spolupráce

<sup>11</sup> Působnost úřadu. Dostupné z: <https://www.coi.cz/o-coi/pusobnost-uradu/>

<sup>12</sup> Zvláštním právním předpisem je míněn jeden z 21 výše zmíněných zákonů, v jejichž souladu ČOI vykonává svou činnost.

<sup>13</sup> § 2 odst. 1 zákona o ČOI

<sup>14</sup> Výroční zpráva ČOI 2017 [online]. Dostupné z: [https://www.coi.cz/wp-content/uploads/2018/03/COI\\_zprava2018.pdf](https://www.coi.cz/wp-content/uploads/2018/03/COI_zprava2018.pdf). str. 14

<sup>15</sup> Výroční zpráva ČOI 2017 [online]. Dostupné z: [https://www.coi.cz/wp-content/uploads/2018/03/COI\\_zprava2018.pdf](https://www.coi.cz/wp-content/uploads/2018/03/COI_zprava2018.pdf). str. 18

se netýká pouze těchto dvou, výše zmíněných úřadů, ale mnoha dalších, ať už při výkonu kontroly, nebo pouze na poradenské bázi.<sup>16</sup>

Výše vyjmenované kontroly samozřejmě nejsou jediné kontroly, se kterými se mohou podnikatele setkat. Mezi další může patřit: kontrola z úřadu práce, kontrola státní zemědělské a potravinářské inspekce, která se zaměřuje zejména na kvalitu potravin, kontrola krajské hygienické stanice, kontrola ze státní veterinární správy a další. Typy kontrol se odvíjí od podnikatelské činnosti, kterou kontrolovaný subjekt provozuje, tudíž mohou být zaměřené konkrétněji, na menší počet subjektů, a tak se může zdát, že mají pro stát a veřejnost menší přínos. Obzvlášť ve srovnání s daňovou kontrolou, která se v zásadě může týkat všech podnikatelů.

---

<sup>16</sup> Výroční zpráva ČOI 2017 [online]. Dostupné z: [https://www.coi.cz/wp-content/uploads/2018/03/COI\\_zprava2018.pdf](https://www.coi.cz/wp-content/uploads/2018/03/COI_zprava2018.pdf). str.17

## 2.3 Teorie daňové kontroly

Daňová kontrola je v systému kontrol podnikatele nejdůležitějším a nejvýznamnějším typem kontroly, vzhledem k státu a veřejným rozpočtům. Významná je také z pohledu daňového subjektu, jelikož může zásadním způsobem ovlivňovat jeho činnost. Daňová kontrola je upravena zejména v § 85 – § 88 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

### 2.3.1 Základní pojmy

Základní a hlavní právní úpravou při správě daně je zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“ nebo „DŘ“). Daňový řád upravuje „*postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, jakož i práva a povinnosti, které jim vznikají při správě daní.*“<sup>17</sup> Daňový řád nedefinuje termín „postup“, který je v § 1 DŘ použit, ale dá se předpokládat, že tento termín zahrnuje veškeré činnosti, které jsou při správě daní vykonávány.<sup>18</sup> Stávající daňový řád nahradil předchozí právní úpravu, a to konkrétně zákon č. 337/1992 Sb., zákon České národní rady o správě daní a poplatků.

Nadřazena daňové kontrole je správa daně. Správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.<sup>19</sup> Přičemž do termínu „správy daně“ patří veškeré řízení a postupy, které jsou prováděny.<sup>20</sup> Mezi řízení patří například: daňové řízení (a jeho dílčí řízení) nebo registrační řízení. Mezi postupy patří například: vyhledávací činnost, postup k odstranění pochybností nebo právě daňová kontrola.<sup>21</sup>

Mezi hlavní účastníky jak správy daní, tak daňové kontroly patří správce daně a daňový subjekt. Pojem správce daně je upraven v § 10 DŘ. Jedná se o kterýkoliv orgán, který je dle zákona zmocněn vykonávat správu daně. Nejedná se pouze o klasické orgány jimiž jsou místně příslušné finanční úřady.<sup>22</sup> Správcem daně mohou být například i obce, při spravování obecních poplatků, nebo soudy při spravování poplatků soudních.<sup>23</sup>

---

<sup>17</sup> § 1 odst. 1 DŘ

<sup>18</sup> LICHNOVSKÝ, O., R. ONDRÝSEK a kolektiv. Daňový řád: komentář. str. 3

<sup>19</sup> § 1 odst. 2 DŘ

<sup>20</sup> LICHNOVSKÝ, O., R. ONDRÝSEK a kolektiv. Daňový řád: komentář. str. 3

<sup>21</sup> BAXA, Josef a kolektiv. Daňový řád: komentář. str. 3

<sup>22</sup> BAXA, Josef a kolektiv. Daňový řád: komentář. str. 76

<sup>23</sup> LICHNOVSKÝ, O., R. ONDRÝSEK a kolektiv. Daňový řád: komentář. str. 71

Daňovým subjektem je obecně „*nositel daňové povinnosti*“.<sup>24</sup> Dle § 20 DŘ je daňovým subjektem osoba, která je tak označená zákonem, poplatník daně a plátce daně. Místní příslušnost pak definuje, kterému správci daně (tedy pod který finanční úřad) spadá daňový subjekt. Jednotliví pracovníci finančních úřadů pak mají na starost konkrétní daňové subjekty.<sup>25</sup> Místní příslušnost tak vymezuje území, na kterém může správce daně provádět svou činnost.<sup>26</sup> Místní příslušnost právnických osob se stanovuje adresou sídla, které má právnická osoba zapsano ve veřejném rejstříku, nebo adresou, na které skutečně sídlí, pokud se do veřejného rejstříku zapisovat nemusí.<sup>27</sup> Například: místně příslušným finančním úřadem pro právnickou osobu, která má v obchodním rejstříku uvedeno sídlo na ulici Nádražní v Ostravě, bude Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj, územní pracoviště Ostrava I.<sup>28</sup>

---

<sup>24</sup> BAXA, Josef a kolektiv. Daňový řád: komentář. str. 123

<sup>25</sup> ŠRETR, Vladimír. Daňová kontrola z pohledu daňového řádu. str. 22

<sup>26</sup> LICHNOVSKÝ, O., R. ONDRÝSEK a kolektiv. Daňový řád: komentář. str. 79

<sup>27</sup> § 13 odst. 1 písm. b DŘ

<sup>28</sup> Vyhledávání územního pracoviště. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/organy-financni-spravy/uzemni-pracoviste/vyhledavani-up>



### 2.3.2 Předmět a cíl daňové kontroly

Předmětem daňové kontroly jsou obecně: „*daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti vztahující se k jednomu daňovému řízení.*“<sup>29</sup>

Příkladem nejčastěji kontrolovaných oblastí, u kontroly daně z příjmu právnických osob jsou:

- „*vstupní cena majetku a daňové odpisy,*
- *zásoby a jejich oceňování,*
- *nedokončená výroba a její oceňování,*
- *účtování nákladů a výnosů ve věcné a časové souvislosti,*
- *transferové ceny mezi majetkově a personálně propojenými osobami,*
- *technické zhodnocení a opravy majetku.*“<sup>30</sup>

Důležité je zmínit, že výše zmíněné oblasti slouží jako příklad, konkrétní kontrolované oblasti se budou odvíjet a lišit podle toho, která daň a v jakém rozsahu bude kontrolována.

Cílem daňové kontroly je ověření, zda je konkrétní základ daně, a od něj vypočtená daň, stanovena správně, dle souvisejících právních předpisů (například dle zákona č. 235/2004 Sb., zákon o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů nebo zákona č. 586/1992 Sb., zákon České národní rady o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů).<sup>31</sup> Cíle daňové kontroly se shodují s cílem správy daně stanoveným v §1 odst. 2 DŘ.<sup>32</sup>

V roce 2017 ukončila Finanční správa celkem 13 971 kontrol, z toho bylo 8 458 ukončeno s rozdílem. Celková výše doměřené daně v roce 2017 činila skoro 12 miliard Kč – konkrétněji 11 594 miliónů Kč. V následující tabulce (Tabulka 2.1) je rozepsán počet aktivních daňových subjektů v roce 2017, počet kontrol ukončených kontrol, které daně se týkaly a také částka doměřené daně.<sup>33</sup>

---

<sup>29</sup> § 85 DŘ

<sup>30</sup> Kontrola podnikání bez chyb, pokut a penále: daňová kontrola, mzdová kontrola, povinnosti zaměstnavatele, inspektorát práce. str. 4

<sup>31</sup> ŠRETR, Vladimír. Daňová kontrola z pohledu daňového řádu. str. 20

<sup>32</sup> LICHNOVSKÝ, O., R. ONDRÝSEK a kolektiv. Daňový řád: komentář. str. 292

<sup>33</sup> Zdroj dat: Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2017 [online]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2017/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-32401>. str. 19 a Příloha č. 1 – Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2017 [online]. Dostupné z:

Tabulka 2.1 – Přehled kontrol za rok 2017

Druh příjmu	Počet aktivních subjektů	Počet ukončených kontrol	Počet kontrol ukončených s rozdílem	Doměřená daň (v tis. Kč)
daň z přidané hodnoty	543 481	6 712	4 886	10 388 494 Kč
daň z příjmu právnických osob	614 024	2 001	1 134	849 968 Kč
daň z příjmu fyzických osob podávající přiznání	1 243 009	2 352	1 358	206 036 Kč
daň z příjmu fyzických osob závislá činnost	558 516	1 599	638	73 851 Kč
daň z příjmu – zvláštní sazba dle §36	485 225	659	127	72 048 Kč
daň z nemovitých věcí	4 005 618	50	49	276 Kč
daň z nabytí nemovitých věcí	221 964	1	1	63 Kč
daň dědická darovací a z převodu nemovitostí	933	1	0	0 Kč
daň silniční	817 446	596	256	3 518 Kč
<b>CELKEM</b>		<b>13 971</b>	<b>8449</b>	<b>11 594 254 Kč</b>

Z dat lze vyčíst, že nejvíce kontrol, co do počtu, se uskutečnilo v oblasti daně z přidané hodnoty. Vzhledem k počtu těchto kontrol a samotné povaze této daně je i výše doměřené daně u ukončených kontrol mnohem vyšší než u ostatních kontrol. Druhou nejčastější kontrolovanou oblastí je daň z příjmu, ať už právnických, či fyzických osob. U této daně ale není částka doměřené daně tak vysoká, vzhledem k tomu, že obraty v oblasti daně z přidané hodnoty jsou mnohonásobně vyšší, než u daně z příjmu.

<sup>33</sup><https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2017/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-32401> str. 45. Vlastní zpracování.

### 2.3.3 Funkce daňové kontroly

Funkce daňové kontroly souvisí s funkcí samotných daní. Kubátová uvádí: „Úloha zdanění vyplývá z hlavních ekonomických funkcí veřejného sektoru.“<sup>34</sup> Mezi tyto funkce se řadí: funkce alokační, funkce redistribuční a funkce stabilizační.

Z výše uvedených funkcí vyplývá, že daně jsou nezbytnou součástí fungování státu, proto je nezbytně důležitá i kontrola zdaňování.

Zatloukal dělí a popisuje funkce daňové kontroly následovně:

- funkce preventivní,
- funkce eliminační,
- funkce inspekční,
- funkce ochranná.

Funkce preventivní – samotná existence a vidina daňové kontroly by měla subjekty odrazovat od jakéhokoliv způsobu krácení daní.<sup>35</sup>

Funkce eliminační – daňová kontrola, její náprava a následky by měly eliminovat opakování určitého chování či chyb, kterých se daňové subjekty dopustili, jde ku příkladu o nesprávnou sazbu daně, chyby v posuzování nákladových položek apod.<sup>36</sup>

Funkce inspekční – spočívá „v objektivním zjišťování a vyhodnocování daňovým subjektem konkrétně přiznané daně s ohledem na požadavky správného zjištění a stanovení daňové povinnosti.“<sup>37</sup>

Funkce ochranná – je poslední funkcí a definuje to, že daňová kontrola slouží k ochraně veřejných rozpočtů, neboť při krácení daní daňovými subjekty dochází k menším odvodům do státní pokladny, která financuje veřejné statky.<sup>38</sup>

---

<sup>34</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. str. 19

<sup>35</sup> ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPÍČKOVÁ. Daňová kontrola v širších souvislostech. str. 1

<sup>36</sup> ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPÍČKOVÁ. Daňová kontrola v širších souvislostech. str. 1

<sup>37</sup> ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPÍČKOVÁ. Daňová kontrola v širších souvislostech. str. 2

<sup>38</sup> ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPÍČKOVÁ. Daňová kontrola v širších souvislostech. str. 2

### 3 Právní úprava daňové kontroly

Následující kapitola se zabývá právní úpravou daňové kontroly v daňovém řádu. Konkrétněji, jednotlivými ustanoveními upravující daňovou kontrolu, zásadami správy daní, které rovněž platí pro daňovou kontrolu. Dále bude popsána zásada autoaplikace a jednotlivé fáze daňové kontroly.

Jak již bylo zmíněno v kapitole 2.3 – daňová kontrola je upravena především § 85 – § 88 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. V těchto třech paragrafech je upravována daňová kontrola konkrétně, ale s odkazy a úpravou daňové kontroly se setkáme napříč celým daňovým řádem.

V § 85 DŘ je vymezen předmět, jeho prověřování ve vymezeném rozsahu<sup>39</sup>, možnost provádění více řízení najednou a podmínky opakování. V § 86 DŘ jsou vymezeny práva a povinnosti daňových subjektů a také pravomoc správce daně. § 87 DŘ popisuje zahájení daňové kontroly a § 88 DŘ zpravu o daňové kontrole.

#### 3.1 Zásady a principy daňové kontroly upravené daňovým řádem

V daňovém řádu jsou obsaženy základní zásady, které dopadají na celou správu daní. Vzhledem k tomu, že daňová kontrola patří do správy daní, vztahují se tyto zásady i na ni. Nejen při daňové kontrole, ale při celé správě daní se balancuje na hraně práv všech zúčastněných, proto je důležité, aby byly zásady, které jsou součástí právní úpravy, dodržovány.<sup>40</sup> Porušením těchto zásad může dojít k nezákonnosti daňové kontroly a s tím související neefektivitou správy daní.

Základní zásady jsou stanoveny v § 5 - § 9 DŘ. Z těchto paragrafů pak vyplývají jednotlivé zásady, které platí pro obě strany – správce daně, tak daňový subjekt. Názvy některých zásad se mohou v literatuře různit, stejně tak dělení nebo slučování některých zásad. To ale na obsahu, principu a důležitosti jednotlivých zásad nic nemění.

---

<sup>39</sup> Viz kapitola 2.3.6.

<sup>40</sup> LICHNOVSKÝ, O., R. ONDRÝSEK a kolektiv. Daňový řád: komentář. str. 10

### 3.1.1 Zásada zákonnosti

*„Správce daně postupuje při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy (dále jen „právní předpis“). Zákonem se pro účely tohoto zákona rozumí též mezinárodní smlouva, která je součástí právního řádu.“<sup>41</sup>*

Jedná se o jednu z nejvýznamnějších zásad, jelikož se vztahuje na výkon celé veřejné moci<sup>42</sup>. Základ této zásady pramení z Ústavy ČR<sup>43</sup> a Listiny základních práv a svobod<sup>44</sup>, na základě toho může orgán veřejné moci konat jen to, co je mu zákonem povoleno.<sup>45</sup> Zároveň nejedná jen v souladu se zákony, ale i s jinými předpisy, například mezinárodními smlouvami, nebo podřízenými předpisy jako vyhláškami a nařízeními. V případě rozporu by měl správce daně vždy rozhodnout ve prospěch daňového subjektu.<sup>46</sup>

### 3.1.2 Zásada legální licence

*„Správce daně uplatňuje svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena.“<sup>47</sup>*

Tato zásada úzce souvisí s předchozí zásadou. Někteří autoři tuto zásadu označují jako „zásadu zneužití pravomoci“.<sup>48</sup> Jelikož k zneužití pravomocí správce daně dochází při porušení této zásady – tedy když správce daně uplatňuje svou pravomoc k jiným účelům, nebo v jiném rozsahu, než ke kterým mu byla svěřena.<sup>49</sup>

### 3.1.3 Zásada zdrženlivosti a přiměřenosti

*„Správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněna na správě daní“) v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují, a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.“<sup>50</sup>*

---

<sup>41</sup> § 5 odst. 1 DŘ

<sup>42</sup> LICHNOVSKÝ, O., R. ONDRÝSEK a kolektiv. Daňový řád: komentář. str. 25

<sup>43</sup> Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky

<sup>44</sup> Usnesení č. 2/1993 Sb., Usnesení předsednictva České národní rady o vyhlášení LISTINY ZÁKLADNÍCH PRÁV A SVOBOD jako součástí ústavního pořádku České republiky

<sup>45</sup> BAXA, Josef a kolektiv. Daňový řád: komentář. str. 34

<sup>46</sup> ŠPÍRKOVÁ, Taťána. Daňová kontrola z pohledu zásad daňového řízení. str 58-59).

<sup>47</sup> § 5 odst. 2 DŘ

<sup>48</sup> například ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPÍČKOVÁ. Daňová kontrola v širších souvislostech.

<sup>49</sup> BAXA, Josef a kolektiv. Daňový řád: komentář. str. 35

<sup>50</sup> § 5 odst. 3 DŘ

Zatloukal uvádí ve vztahu k §5 odst. 3 DŘ jen jednu zásadu, a to zásadu přiměřenosti na základě nálezu Ústavního soudu: „*Zasahování státu musí respektovat přiměřenou (spravedlivou) rovnováhu mezi požadavkem obecného zájmu společnosti a požadavkem na ochranu základních práv jednotlivce. To znamená, že musí existovat rozumný (opodstatněný) vztah proporcionality mezi použitými prostředky a sledovanými cíli.*“<sup>51</sup>

Špírková tento paragraf rozděluje na dvě části. První část, jako zásadu šetření práv osob zúčastněných na správě daní neboli zásadu zdrženlivosti – tzn. chránit zájmy zúčastněných osob. A část druhou, jako zásadu přiměřenosti, která zajišťuje, aby byly daňové subjekty zatěžovány v co nejmenší možné míře – musí být dosaženo cíle, ale správce daně musí použít přiměřené postupy. Nepřiměřeným postupem může být například předkládání výpisů z veřejných databází, ke kterým má přístup i správce daně.<sup>52</sup>

#### 3.1.4 Zásada rovnosti

„*Osoby zúčastněné na správě daní mají rovná procesní práva a povinnosti.*“<sup>53</sup>

Dle zásady rovnosti nesmí správce daně dělat, na základě čehokoliv, rozdíly mezi osobami zúčastněnými na správě daní a se všemi musí jednat srovnatelně. Tato zásada je také ukotvena v Listině základních práv a svobod.<sup>54</sup>

#### 3.1.5 Zásada součinnosti

„*Osoby zúčastněné na správě daní a správce daně vzájemně spolupracují.*“<sup>55</sup>

Zásada součinnosti spočívá v tom, že ve všech fázích správy daní jsou jak osoby zúčastněné na správě daní, tak správci daně povinni vzájemně spolupracovat.<sup>56</sup>

#### 3.1.6 Zásada poučovací

„*Správce daně umožní osobám zúčastněným na správě daní uplatňovat jejich práva a v souvislosti se svým úkonem jim poskytne přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonu potřebné nebo stanoví-li tak zákon.*“<sup>57</sup>

---

<sup>51</sup> nálezu Ústavního soudu ze dne 16.10.2001, sp. zn. Pl. ÚS 5/01, <https://nalus.usoud.cz>

<sup>52</sup> ŠPÍRKOVÁ, Taťána. Daňová kontrola z pohledu zásad daňového řízení. str. 74-75

<sup>53</sup> § 6 odst. 1 DŘ

<sup>54</sup> LICHNOVSKÝ, O., R. ONDRÝSEK a kolektiv. Daňový řád: komentář. str. 39

<sup>55</sup> § 6 odst. 2 DŘ

<sup>56</sup> BAXA, Josef a kolektiv. Daňový řád: komentář. str. 43

<sup>57</sup> § 6 odst. 3 DŘ

Zásada poučovací vychází z Ústavy ČR, a to konkrétně z ústavního práva na právní pomoc. Správce daně by měl osoby zúčastněné na správě daní o svých právech, ale i povinnostech, přiměřeně poučit. Přiměřeně je zde myšleno, tak, že v jiném rozsahu bude správce daně poučovat daňového poradce, který zastupuje určitý daňový subjekt, a jiným způsobem a v jiném rozsahu bude muset poučit jiný daňový subjekt, se kterým nepřichází do styku tak často.<sup>58</sup>

### 3.1.7 Zásada vstřícnosti a slušnosti

*„Správce daně podle možností vychází osobám zúčastněným na správě daní vstříc. Úřední osoby jsou povinny vyvarovat se při správě daní nezdvořilosti.“<sup>59</sup>*

Zásada vstřícnosti a slušnosti je definovaná v § 6 odst. 4 DŘ pouze pro správce daně. Může se tak zdát, že tato zásada platí jen pro něj. Ovšem porušení této zásady ze strany osob zúčastněných na správě daní je dle § 247 DŘ sankcionováno pořádkovou pokutou.<sup>60</sup> Z toho vyplývá, že tato zásada platí pro obě strany a obě strany by ji měly dodržovat. Tato zásada by měla být dodržována nehledě na paragrafy a pořádkové pokuty. Slušné chování je ve společnosti určitým standardem a je jen v zájmu daňového subjektu působit co nejlepším dojmem a neztěžovat si situaci neslušným chováním.

### 3.1.8 Zásada rychlosti

*„Správce daně postupuje bez zbytečných průtahů“<sup>61</sup>*

Podstata zásady rychlosti vyplývá z Listiny základních práv a svobod<sup>62</sup> a spočívá v právu každého na to, aby jednotlivá řízení trvala jen nezbytně dlouhou dobu a nevznikaly zbytečné průtahy. Toto platí nejen ve správě daní, ale pro všechny orgány veřejné moci.<sup>63</sup>

### 3.1.9 Zásada hospodárnosti

*„Správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Z důvodu hospodárnosti může konat správce daně úkony pro různá řízení společně. Ze spisu,*

---

<sup>58</sup> ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPÍČKOVÁ. Daňová kontrola v širších souvislostech. str. 11

<sup>59</sup> § 6 odst. 4 DŘ

<sup>60</sup> ŠPÍRKOVÁ, Taťána. Daňová kontrola z pohledu zásad daňového řízení. str. 88

<sup>61</sup> § 7 odst. 1 DŘ

<sup>62</sup> Usnesení č. 2/1993 Sb., Usnesení předsednictva České národní rady o vyhlášení LISTINY ZÁKLADNÍCH PRÁV A SVOBOD jako součástí ústavního pořádku České republiky

<sup>63</sup> ŠPÍRKOVÁ, Taťána. Daňová kontrola z pohledu zásad daňového řízení. str. 89

*popřípadě z rozhodnutí vydaného na základě těchto úkonů musí být zřejmé, ke které povinnosti a s jakým výsledkem byly úkony učiněny.*“<sup>64</sup>

Obě strany by měly jednat tak, aby ani jedné straně nevznikaly zbytečné náklady. Vzhledem k tomu, že je správce daně veřejný subjekt a jeho náklady jsou vlastně náklady státu, je pro něj velmi důležité, aby jednal co nejhospodárněji. Posuzování hospodárnosti u daňových subjektů pak souvisí se zásadou přiměřenosti, kde se musí najít rovnováha, co je dostatečně přiměřené a vznikají tak i přiměřené náklady. Toho se u jednoho subjektu může docílit například konáním jednotlivých úkonů řízení společně.<sup>65</sup>

### 3.1.10 Zásada volného hodnocení důkazů

*„Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.“*<sup>66</sup>

Správce daně musí důkazy a zjištěné skutečnosti hodnotit objektivně. Žádný zákon neudává, jak co hodnotit, vše je na jednotlivých správcích daně, jejich závěry však musí být logické. Správce daně musí analyzovat jednotlivé důkazy zvlášť, ale i jejich návaznost a vzájemnou souvislost. Zároveň si nemůže vybrat jen některé ze zjištěných skutečností. Z analýzy důkazů správce daně musí vyplynout, které důkazy podporují či vyvrací tvrzení daňového subjektu a správce daně musí tato tvrzení dostatečně odůvodňovat.<sup>67</sup>

### 3.1.11 Zásada legitimního očekávání

*„Správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.“*<sup>68</sup>

Zásada legitimního očekávání znamená, že správce daně musí v obdobných případech také rozhodovat obdobně. Nesmí docházet k překvapivým rozhodnutím. Tato zásada do značné míry souvisí se zásadou rovnosti, kdy by si i výsledek rozhodnutí měl být „roven“ pokud jsou si podmínky a skutečnosti „rovny“ (respektive jestli jsou si dostatečně podobné, vzhledem k tomu, že v každém z případů vznikají jedinečné

---

<sup>64</sup> § 7 odst. 2 DŘ

<sup>65</sup> LICHNOVSKÝ, O., R. ONDRÝSEK a kolektiv. Daňový řád: komentář. str. 46

<sup>66</sup> § 8 odst. 1 DŘ

<sup>67</sup> ŠPÍRKOVÁ, Taťána. Daňová kontrola z pohledu zásad daňového řízení. str. 98

<sup>68</sup> § 8 odst. 2 DŘ



skutečnosti). Zásada legitimního očekávání tak do určité míry omezuje předchozí zásadu – zásadu volného hodnocení důkazů. Na základě zásady legitimního očekávání je tak omezeno volné rozhodování správce daně, kdy musí přihlížet k již vykonaným rozhodnutím.<sup>69</sup>

### 3.1.12 Zásada materiální pravdy

*„Správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.“<sup>70</sup>*

Podstata zásady materiální pravdy je v tom, že pro správce daně je podstatné, jaký je skutečný obsah jednotlivých právních jednání, nehledě na jeho formální označení.<sup>71</sup> Opakem materiální pravdy je pravda formální.<sup>72</sup> Pro správce daně je tedy klíčová skutečná podstata a tím se má zamezit vytváření fiktivních smluv a dokumentů, které by daňovým subjektům snižovaly základ daně.<sup>73</sup> Příkladem takového dokumentu může být fiktivní dohoda o provedení práce a ovlivňování daně z příjmu, kdy daňovému subjektu stoupnou mzdové náklady a tím se sníží základ daně. Vzhledem k tomu, že do určité výše se z dohody o provedení práce nemusí odvádět sociální a zdravotní pojištění, dá se jednoduše vytvořit zpětně a tím si může daňový subjekt upravit výši základu daně až když na základě podkladů ví, zda mu vychází ziskový výsledek hospodaření a s ním spojená výše daně z příjmu.

### 3.1.13 Zásada neveřejnosti

*„Správa daní je neveřejná. Osoby zúčastněné na správě daní a úřední osoby jsou povinny za podmínek stanovených tímto nebo jiným zákonem zachovávat mlčenlivost o všem, co se v souvislosti se správou daní dozvěděly.“<sup>74</sup>*

Zásada neveřejnosti je důležitá hlavně pro daňový subjekt, kterému zajišťuje určitou jistotu vůči správci daně. Tato zásada samozřejmě platí na všechny zúčastněné, takže i na daňový subjekt, ale obecně by tato zásada měla daňový subjekt motivovat k tomu, aby správce daně informoval o detailech své podnikatelské činnosti a nemusel se

---

<sup>69</sup> BAXA, Josef a kolektiv. Daňový řád: komentář. str. 56

<sup>70</sup> § 8 odst. 3 DŘ

<sup>71</sup> ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPÍČKOVÁ. Daňová kontrola v širších souvislostech. str. 20

<sup>72</sup> BAXA, Josef a kolektiv. Daňový řád: komentář. str. 56

<sup>73</sup> ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPÍČKOVÁ. Daňová kontrola v širších souvislostech. str. 20

<sup>74</sup> § 9 odst. 1 DŘ

bát prozrazení interních informací.<sup>75</sup> Zásada neveřejnosti by měla nejen motivovat, ale také chránit před využitím k jiným účelům, nebo zneužitím, získaných informací.<sup>76</sup>

#### 3.1.14 Zásada oficiality a zásada vyhledávací

*„Správce daně soustavně zjišťuje předpoklady pro vznik nebo trvání povinností osob zúčastněných na správě daní a činí nezbytné úkony, aby tyto povinnosti byly splněny.“<sup>77</sup>*

Zásada oficiality vychází z latinského pojmu „ex offio“ neboli z moci úřední. *„Správce daně je povinen zahájit a vést řízení z moci úřední, zejména pokud své povinnosti vedoucí k zahájení řízení neučinil daňový subjekt nebo tak neučinil řádně. Procesní iniciativa je v rukou správce daně, který zahájí řízení a vymezí jeho předmět. Primární povinností správce daně je ve smyslu této zásady soustavná činnost spočívající v aktivním zjišťování předpokladů pro vznik nebo trvání povinností osob zúčastněných na správě daní. Sekundárně z takového zjištění vyplývající je dále činění nezbytných úkonů vedoucích ke splnění těchto povinností.“<sup>78</sup>*

#### 3.1.15 Zásada shromažďování údajů

*„Správce daně může shromažďovat osobní údaje a jiné údaje, jsou-li potřebné pro správu daní, a to jen v rozsahu, který je nezbytný pro dosažení cíle správy daní“<sup>79</sup>*

Samotné shromažďování osobních údajů je upraveno zákonem č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů, ve znění pozdějších předpisů. V případě správy daní není potřeba souhlasu daňového subjektu se zpracováním těchto údajů, výkon veřejného orgánu nemůže stát na tomto souhlasu, jelikož pak by daňový subjekt souhlas nemusel dát a správce daně by nemohl řádně vykonávat svou činnost. S touto zásadou souvisí i zásada přiměřenosti – tzn. Správce daně shromažďuje údaje jen v nezbytně nutném rozsahu a zásada neveřejnosti.<sup>80</sup>

Z výše charakterizovaných zásad je jasné, že je většina z nich úzce provázaná. Některé ze zásad jsou jak pro správu daně, tak pro daňovou kontrolu podstatně více, jiné

---

<sup>75</sup> LICHNOVSKÝ, O., R. ONDRÝSEK a kolektiv. Daňový řád: komentář. str. 66

<sup>76</sup> ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPÍČKOVÁ. Daňová kontrola v širších souvislostech. str. 22

<sup>77</sup> § 9 odst. 2 DŘ

<sup>78</sup> BAXA, Josef a kolektiv. Daňový řád: komentář. str. 70

<sup>79</sup> § 9 odst. 3 DŘ

<sup>80</sup> ŠPÍRKOVÁ, Taťána. Daňová kontrola z pohledu zásad daňového řízení. str. 117

méně, ale všechny jsou bez pochyby nepostradatelné, ať už jako ochrana daňových subjektů nebo jako pomoc při vykonávání správy daní pro správce daní.

Nutno zmínit, že se správa daní neřídí jen zásadami upravenými v daňovém řádu, ale také ústavními zásadami, zásadami dobré správy (například zásada smírného řešení sporů, zásada souladného postupu a jiné).<sup>81</sup>

### 3.2 Zásada autoaplikace

Zásada autoaplikace nespadá do výše vyčtených zásad, ale rozhodně je jednou z nejpodstatnějších zásad, na které stojí celá správa daní.

*„Poplatník sám na sebe aplikuje normy daňového práva, když si na základě svých znalostí určuje základ daně, použije na sebe příslušnou sazbu daně, uplatní si pro sebe korekční prvky. Takto vyplněné daňové přiznání pak doručí správci daně, který, pokud nemá pochybnosti o správnosti a úplnosti takového přiznání, vyměří daň konkludentně, tj. mlčky.“*<sup>82</sup> Vzniká tak mezi správcem daně a daňovým subjektem určitá důvěra, že daňový subjekt vyměří daň správně. Tato důvěra nespočívá jenom v tom, že daňový subjekt jedná čestně, ale že používá výše zmíněné postupy správně. Právě daňová kontrola je jedním ze způsobů, jak ověřovat správnost podávaných přiznání.

### 3.3 Fáze daňové kontroly

#### 3.3.1 Příprava na daňovou kontrolu z pohledu daňového subjektu

Pro daňový subjekt je bez pochyby vhodné se na daňovou kontrolu do určité míry připravit, ať už preventivně, nebo v návaznosti na neformálním oznámení blížící se kontroly.

Preventivní příprava spočívá hlavně ve správném vedení účetnictví, uchovávání a archivování potřebných dokladů a dokumentů. Vhodná je také pravidelná a průběžná kontrola uvnitř daňového subjektu, kdy může dojít k odhalení chyb a nedostatků. Tímto způsobem se dá daňové kontrole, a sankcemi s ní spojenými, předcházet.<sup>83</sup>

V návaznosti na blížící se kontrolu a povinnosti daňového subjektu stanovené daňovým řádem – z daňového řádu vyplývá povinnost daňového subjektu dát správci

---

<sup>81</sup> ŠPÍRKOVÁ, Taťána. Daňová kontrola z pohledu zásad daňového řízení. str. 50

<sup>82</sup> Dny práva: Days of Law 2008: 2. ročník mezinárodní konference pořádané Právnickou fakultou Masarykovy univerzity. str. 298

<sup>83</sup> ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPÍČKOVÁ. Daňová kontrola v širších souvislostech. str. 32-33

daně k dispozici podklady, které si ke kontrole vyžádá.<sup>84</sup> Měla by tak ze strany daňového subjektu proběhnou příprava a kontrola těchto podkladů s dostatečným předstihem. Daňový subjekt by se měl zaměřit zejména na: „*věcné a formální náležitosti účetních dokladů ve smyslu zákona o účetnictví, věcné a formální náležitosti předkládaných smluv, doložení všech inventarizačních zápisů o provedených inventurách majetku dle zákona o účetnictví*“<sup>85</sup> a další. Z daňového řádu také vyplývá povinnost k zajištění vhodného místa, kde bude kontrola probíhat.<sup>86</sup> Daňový subjekt by tak měl předem vyhradit prostor, nejlépe celou místnost, kde budou moct pracovníci správce daně vykonávat kontrolu a nerušeně pracovat. Dostatečná a kvalitní příprava může ve většině případů kontrolu urychlit<sup>87</sup>, ale také předejít případným komplikacím, či rozšiřování rozsahu daňové kontroly.

### 3.3.2 Zahájení daňové kontroly

Zahájení daňové kontroly je definováno v § 87 odst. 1 daňového řádu: „*Daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.*“<sup>88</sup>

Povinnost dopředu oznámit zahájení kontroly, ani jeho forma není zákonem upravena. Záleží tak na konkrétních pracovnících správce daně. Toto oznámení je ale vítané a do určité míry výhodné pro obě strany kontroly.<sup>89</sup> V praxi je časté, že pracovník správce daně oznámí daňovému subjektu, nebo jeho zmocněnci, plánované zahájení kontroly přes telefon, e-mail či dopis. Po tomto oznámení by měla ze strany daňového subjektu začít příprava na daňovou kontrolu.<sup>90</sup>

Daňová kontrola je fakticky zahájena, jakmile správce daně sdělí daňovému subjektu předmět a rozsah daňové kontroly a sepiše protokol.<sup>91</sup> Musí také začít samotná kontrola – tedy nemůže jít pouze o formální zahájení, aby správce daně pouze nezneužíval

---

<sup>84</sup> § 82 odst. 2 DŘ

<sup>85</sup> ŠRETR, Vladimír. Daňová kontrola z pohledu daňového řádu. str. 74-75

<sup>86</sup> § 86 odst. 3 písm. a DŘ

<sup>87</sup> ŠRETR, Vladimír. Daňová kontrola z pohledu daňového řádu. str. 75

<sup>88</sup> § 87 odst. 1 DŘ

<sup>89</sup> ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPÍČKOVÁ. Daňová kontrola v širších souvislostech. str. 36

<sup>90</sup> Viz. Kapitola 3.4.1.

<sup>91</sup> ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPÍČKOVÁ. Daňová kontrola v širších souvislostech. str. 44

prekluzivní lhůty.<sup>92</sup> Se samotným zahájením je totiž spojená nová lhůta pro stanovení daně, která běží, ode dne zahájení daňové kontroly, tři roky.<sup>93</sup>

### 3.3.3 Průběh daňové kontroly

Zákon nestanovuje konkrétní procesní kroky průběhu kontrol, a to důvodu rozmanitosti daňových subjektů a kontrolované daně. Daňové subjekty se liší hlavně svou velikostí a typem ekonomické činnosti.<sup>94</sup> Je logické, že kontrola bude probíhat jinak u malého živnostníka a jinak ve firmách s milionovými obraty. Bylo by proto velmi složité zákonem definovat přesné kroky, jelikož by nemusely být vždy použitelné, či naopak dostatečné.

Zatloukal dělí průběh daňové kontroly do 4 fází:

- fáze seznamovací,
- fáze shromažďovací,
- fáze vyhodnocovací,
- fáze dokazování.<sup>95</sup>

První fáze samotného průběhu daňové kontroly je fáze seznamovací. Tato fáze slouží k seznámení správce daně s daňovým subjektem. Správce daně si, pro co nejefektivnější práci, musí udělat přehled o tom, jak daňový subjekt funguje. „Mezi základní parametry, které správce daně v této fázi zjišťuje, patří velikost daňového subjektu, vlastnická struktura, druh ekonomické činnosti, metody vedení účetnictví.“<sup>96</sup> Již v této fázi je potřebná součinnost daňového subjektu, a to v jeho vlastní prospěch. Čím rychleji a lépe správce daně pochopí všechny skutečnosti a souvislosti, týkající se daňového subjektu, tím rychlejší daňová kontrola bude. Znalost těchto souvislostí může také předejít případným komplikacím a nesrovnalostem, jelikož si správce daně může dát některá fakta do souvislosti a pochopit je bez spolupráce (a tím i dalšího zatěžování) daňového subjektu.<sup>97</sup> Dále se zde určuje, jestli bude daňový subjekt sám, nebo prostřednictvím zmocněnce<sup>98</sup> a jestli bude přítomen někdo další, například odborný

---

<sup>92</sup> ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPÍČKOVÁ. Daňová kontrola v širších souvislostech. str. 41-42

<sup>93</sup> BAXA, Josef a kolektiv. Daňový řád: komentář. str. 471

<sup>94</sup> ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPÍČKOVÁ. Daňová kontrola v širších souvislostech. str. 108

<sup>95</sup> ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPÍČKOVÁ. Daňová kontrola v širších souvislostech. str. 108,109,115,188

<sup>96</sup> ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPÍČKOVÁ. Daňová kontrola v širších souvislostech. str. 108

<sup>97</sup> ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPÍČKOVÁ. Daňová kontrola v širších souvislostech. str. 109

<sup>98</sup> Viz § 27 DŘ

konzultant.<sup>99</sup> Stejně jako u kontroly z Okresní správy sociálního zabezpečení<sup>100</sup> je velice časté, že je zmocněncem osoba zpracovávající účetnictví, či daňový poradce. Tento postup je, vzhledem k rozsahu a předmětu kontroly, více než vhodný, z obdobných důvodů zmiňovaných v kapitole 2.2.1.

Druhou fází je fáze shromažďovací. Hlavním cílem této fáze je získání všech potřebných podkladů a zvolení techniky kontrolování. Z § 81 odst. 1 DŘ plyne daňovému subjektu povinnost poskytnout správci daně veškeré informace a podklady, které si vyžádá.<sup>101</sup> Při kontrole daně z příjmu právnických osob to jsou zejména: účtový rozvrh, roční účetní závěrky, fyzická a dokladová inventura, účetní doklady, kopie smluv, mzdové listy atd.<sup>102</sup> U silniční daně to jsou například: technické průkazy vozidel, knihy jízd, kupní či leasingové smlouvy, přehled nájemníků vozidla a jiné.

Třetí fází je fáze vyhodnocovací, kdy dochází ke komplexní analýze získaných podkladů a informací. Zákon, ani metodika finanční správy nevydala přesné postupy a způsoby. Záleží tak na zkušenostech, znalostech a vlastního uvážení pracovníků, kteří daňovou kontrolu provádějí, jaké postupy a techniky zvolí.<sup>103</sup> Rozdílnost ve výběru a uplatnění postupů a metod nebude jen v každém z pracovníků. Jeden pracovník může volit jiné postupy u dvou diametrálně odlišných daňových subjektů, či u kontroly rozdílných daní. Může také uplatnit jiné postupy na základě práce s daňovým subjektem. Daňový subjekt je buď fyzická osoba, nebo právnická osoba zastoupena člověkem a jelikož je každý člověk jiný, je potřeba, aby se tomu správce daně přizpůsobil, v zájmu co nejrychlejší a nejefektivnější práce.

Poslední fází je fáze dokazovací. Pracovník má za úkol ověřit správné stanovení daně, a to na základě důkazů, které v přechozích fázích shromažďoval, správnost daně potvrdit nebo vyvrátit. *„Dokazování tak představuje proces počínající předkládáním a zajišťováním důkazních prostředků, jejich konkrétním prováděním správce daně a následným hodnocením, zda se osvědčily jako důkazy.“*<sup>104</sup>

---

<sup>99</sup> ŠPÍRKOVÁ, Taťána. Daňová kontrola z pohledu zásad daňového řízení. str. 162

<sup>100</sup> Viz. Kapitola 2.2.1.

<sup>101</sup> ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPÍČKOVÁ. Daňová kontrola v širších souvislostech. str. 110

<sup>102</sup> ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPÍČKOVÁ. Daňová kontrola v širších souvislostech. str. 111

<sup>103</sup> ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPÍČKOVÁ. Daňová kontrola v širších souvislostech. str. 116

<sup>104</sup> ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPÍČKOVÁ. Daňová kontrola v širších souvislostech. str. 188

### 3.3.4 Ukončení daňové kontroly

Daňová kontrola je formálně ukončena podpisem zprávy o daňové kontrole. Zpráva o daňové kontrole musí obsahovat: *“výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy o:*

- a) zahájení daňové kontroly podepsaný úřední osobou a daňovým subjektem,*
- b) jednání vedených v průběhu daňové kontroly,*
- c) skutečnostech zjištěných správcem daně mimo jednání,*
- d) seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění,*
- e) vyjádření daňového subjektu obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění,*
- f) stanovisko správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu.“<sup>105</sup>*

Zpráva musí být sepsána i v případě, kdy správce daně nedojde k rozdílu v daňovém tvrzení. Důležité je, aby správce daně hodnotil všechny zjištěné důkazy, nejen ty, které se mu k jeho nálezů hodí. Všechny zmíněné důkazy hodnotí nejprve jednotlivě a poté dohromady. Takto sepsaná zpráva o daňové kontrole je předložena daňovému subjektu, musí se s ním projednat a daňový subjekt se může k jednotlivým bodům vyjádřit. Toto vyjádření může poskytnout hned při předložení, nebo mu správce daně stanoví lhůtu, ve které se daňový subjekt vyjádří. Po seznámení se se zprávou, případném vyjádření se, dochází ke konečnému projednání zprávy. Tu poté podepíše správce daně, zastoupený svým pracovníkem a daňový subjekt, nebo jeho zástupce. Tímto je ukončeno projednání zprávy o daňové kontrole, zpráva je oznámena a daňová kontrola je ukončena.<sup>106</sup> Pokud se daňový subjekt nechce se zprávou seznámit, vyhýbá se projednání nebo bez dostatečného důvodu odepře podpis, nemají tyto skutečnosti vliv na účinky této zprávy.<sup>107</sup>

Pokud při kontrole správce daně nedospěl k rozdílu vyměřené daně, je celý proces u konce. Pokud ale správce daně nalezne rozdíly, vydá platební výměr, který musí daňový

---

<sup>105</sup> § 88 odst. 1 DŘ

<sup>106</sup> ŠRETR, Vladimír. Daňová kontrola z pohledu daňového řádu. str. 102-104

<sup>107</sup> § 88 odst. 5 a 6 DŘ

subjekt zaplatit.<sup>108</sup> Tento výměr je rozhodnutí ve smyslu § 147 odst. 1 DŘ a musí splňovat náležitosti dle § 102 DŘ.<sup>109</sup> K doměření daně na základě daňové kontroly se vztahuje také penále. To se vyměřuje z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známe dani a činí:

- 20 % při zvyšování daně,
- 20 % při snižování daňového odpočtu,
- 1 % při snižování daňové ztráty.<sup>110</sup>

---

<sup>108</sup> ŠPÍRKOVÁ, Taťána. Daňová kontrola z pohledu zásad daňového řízení. str. 185

<sup>109</sup> ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPÍČKOVÁ. Daňová kontrola v širších souvislostech. str. 252

<sup>110</sup> § 251 odst. 1 DŘ



## 4 Analýza vybraných problémů a související judikatury

Daňová kontrola je sice velmi významným typem kontroly, ale vzhledem ke své právní úpravě mohou být některé její aspekty problematické. Jedním ze zásadních problémů je nezákonnost kontroly. Správce daně může postupovat tak, že se daňová kontrola stane nezákonnou a tím pádem neplatnou. To pak způsobí neplnění cílů správy daně, jelikož i kdyby byla při takové kontrole doměřená daň, nemůže být, vzhledem k nezákonnosti kontroly, vybrána a stát je tak ochuzen o peníze, které by mu měly náležet. Tato kapitola je zaměřená na analýzu vybraných problémů, které se daňové kontroly mohou týkat a o kterých by měl mít daňový subjekt povědomí, aby se mohl případně bránit, či vyhnout zbytečným tahanicím u soudu.

### 4.1 Vybraná versus místní příslušnost

Daňové subjekty mají určitou místní příslušnost vůči jednotlivým finančním úřadům (viz kapitola 2.3.5). V předchozí právní úpravě tak tato příslušnost vymezovala pravomoci správců daně provádět daňové kontroly pouze ve své místní příslušnosti.

Zákon č. 456/2011 Sb., zákon o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o Finanční správě“) nahradil původní zákon o územních finančních orgánech. Zákon o Finanční správě je účinný od 1.1.2013 a upravuje organizaci, postavení a působnost orgánů správy daně. S novelou tohoto zákona z roku 2016 (zákon č. 243/2016 Sb.) vznikla tzv. „vybraná působnost“. Změna se, mimo jiných, týkala § 8 odst. 2, kdy se za první větu vložila věta: „*Finanční úřad vykonává vybranou působnost na celém území České republiky.*“<sup>111</sup>, kde je poprvé pojem „vybraná působnost“ uveden. V § 10 odst. 4., který byl novelou přidán, je pak tento pojem blíže vysvětlen: „*Vybranou působností se pro účely tohoto zákona rozumí provádění*

- a) *vyhledávací činnosti při správě daní, nebo*
- b) *postupy k odstranění pochybností, daňové kontroly nebo jiných kontrolních postupů při správě daní.*“<sup>112</sup>

V praxi to znamená, že výše zmíněné činnosti či postupy může vykonávat jakýkoliv finanční úřad v jakékoliv části republiky, tedy i u toho daňového subjektu, který není danému finančnímu úřadu místně příslušný.

---

<sup>111</sup> § 8 odst. 2 zákona č. 243/2016 Sb.

<sup>112</sup> § 10 odst. 4 zákona č. 243/2016 Sb.

Rozporem místní a vybrané příslušnosti a s tím spojenou možnou nezákonnost daňové kontroly se zabýval Nejvyšší správní soud a v rozsudku ze dne 20.12.2017, čj. 10 Afs 269/2017–34. V této věci stála na straně žalobkyně akciová společnost se sídlem v Praze. U té byla provedena kontrola Finančního úřadu pro kraj Vysočina (žalovaný). Dle žalobkyně se jednalo o nezákonnou kontrolu, jelikož Finanční úřad pro kraj Vysočina není místně příslušným správcem daně. I s ohledem na § 8 odst. 2 a § 10 odst. 4 zákona o finanční správě žalobkyně tvrdila, že místní příslušnost (dle § 13 DŘ) má přednost oproti příslušnosti vybrané, tím pádem byla kontrola nezákonná. To Nejvyšší správní soud vylučuje a uvádí, že se na vybranou působnost v zákoně o Finanční správě nahlíží jako na *lex specialis* k místní příslušnosti v daňovém řádu. Z uvedeného vyplývá, že úprava v zákoně o Finanční správě má, v tomto případě, přednost před úpravou místní příslušnosti v daňovém řádu. Vzhledem k tomu, že žalobkyně neměla jiné výhrady, než ke kolizi vybrané a místní příslušnosti, Nejvyšší správní soud stížnost zamítnul, jelikož z uvedených faktů vyplývá, že žalovaný nejednal nezákonně a tím pádem provedená daňová kontrola nebyla nezákonnou. Žalobkyně podala proti rozsudku Nejvyššího správního soudu (a Krajského soudu v Brně, který se případem zabýval nejdříve) Ústavní stížnost, která byla zamítnuta.<sup>113</sup>

Odůvodnění Nejvyššího správního soudu k rozsudku dokonce zmiňuje, že ze strany žalovaného nedošlo k porušení zásady hospodárnosti. Finanční úřad pro kraj Vysočina zvolil místo kontroly hlavní město Prahu, tedy sídlo žalobkyně a žalobkyni tak nevznikly jiné náklady, než které by ji vznikly, kdyby kontrolu prováděl místně příslušný správce daně – tedy Finanční úřad pro hlavní město Prahu. Z tohoto pohledu zde není žádný zásadní rozdíl a pro žalobkyni by tedy ani nemělo být podstatné, který úřad kontrolu vykonává.

Nicméně Nejvyšší správní soud si je vědom možnosti případných problémů: „*Je jistě možné, že nová právní úprava a institut vybrané působnosti mohou přinést v konkrétních případech komplikace či dokonce nezákonné zásahy ze strany finanční správy. Je nicméně na finanční správě, aby mj. v souladu se zásadou vstřícnosti a slušnosti (§ 6 odst. 4 daňového řádu) nastavila vnitřní postupy a komunikaci mezi finančními úřady vhodným způsobem tak, aby nedocházelo k nepřiměřenému zatěžování daňových subjektů.*“<sup>114</sup>

<sup>113</sup> rozsudek Ústavního soudu ze dne 20. 3. 2018, sp. zn. II. ÚS, 928/18, [www.usoud.cz](http://www.usoud.cz)

<sup>114</sup> rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.12.2017, čj. 10 Afs 269/2017–34, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

Důležité je zmínit, že aby nedocházelo ke sporům mezi finančními úřady o to, kdo má při kontrole přednost, který má mít „přednost“, byl novelou z roku 2016 přidán také § 12 odst. 3, který určuje, že daňovou kontrolu (případně jiný postup) provede ten úřad, který ji zahájil dříve.<sup>115</sup> Když by tedy došlo na situaci, kdy by chtěl u společnosti se sídlem v Ostravě provést daňovou kontrolu Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj, ale totožnou kontrolu již zahájil jiný finanční úřad (například Finanční úřad pro Olomoucký kraj), má přednost Finanční úřad pro Olomoucký kraj, jelikož kontrolu zahájil dříve, i když se to daňovým subjektům, vzhledem k staré úpravě, může zdát jako nezákonné nebo přinejmenším zvláštní a nelogické.

I když je z právní úpravy jasné, že provedení daňové kontroly finančním úřadem, který není místně příslušný, na základě vybrané příslušnosti, není nezákonné, může k nezákonnosti dojít z jiných důvodů. Jak je zmíněno ve výše analyzovaném případě, nebyla porušena zásada hospodárnosti. Otázkou je, co by nastalo, kdyby se finanční úřad rozhodl pro jiné místo pro daňovou kontrolu a mohla by tím být tato zásada porušena a zpochybněna celá provedená kontrola.

Nabízí se otázka, co je motivem finančních úřadů, aby prováděli kontroly v jiných krajích. Zákon o Finanční správě byl tvořen a přijat, aby lépe upravoval cíle daňové správy, „*Tyto cíle spočívaly a spočívají zejména v celkovém zjednodušení a racionalizaci správy daní s cílem zamezit daňovým únikům a zejména pak zvýšit motivaci k placení daní.*“<sup>116</sup> Jedním z motivů může být odhalování řetězců podvodů napříč celou republikou, přičemž je pro správce daně jednodušší a efektivnější (jak časově, tak nákladově), když dělá veškeré úkony jeden správce daně.<sup>117</sup> Větší zaměření se na řetězce podvodů je zmiňováno i ve Zprávě o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2017, v souvislosti se sníženým počtem ukončených daňových kontrol za rok 2017 (pokles o 26,2% oproti roku přechozímu), kdy v některých případech, v jednotlivém řetězci nelze ukončit kontroly individuálních daňových subjektů, dokud nebude ukončen celý řetězec na sebe navazujících kontrol/podvodů.<sup>118</sup> Dalším motivem může být demografické rozdělení a celkem logicky nerovnoměrné počty

---

<sup>115</sup> § 12 odst. 3 zákona č. 243/2016 Sb.

<sup>116</sup> KRUPÍČKOVÁ, Lenka. Zákon o Finanční správě České republiky: komentář. str. IX

<sup>117</sup> FUKSOVÁ, Jana a Veronika ČERVENKOVÁ. NSS potvrdil správnost „tuzemské kontroly bez hranic kraje“.

<sup>118</sup> Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2017 [online]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2017/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-32401>. str. 17-18

daňových subjektů v jednotlivých krajích. Díky institutu vybrané působnosti může provádět kontrolu v hlavním městě Praze například Finanční úřad pro Středočeský kraj, který je nejbližší a nemá ve svém kraji tolik společností se sídlem. Díky demografii výše zmíněných finančních úřadů dává tento motiv smysl. Co už se smysluplné zdát nemusí je, když by kontroly například v Plzni, prováděl Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj. Je otázkou, zda, a v jakých případech, je toto vhodné a efektivní, a zda se zde nebalancuje na hraně nezákonné daňové kontroly.

Na druhou stranu, pokud má daňový subjekt tzv. „čisté svědomí“, neměl by mít problém s tím, který finanční úřad kontrolu provede. I když je tato kontrola určitým zásahem do soukromí a ekonomické činnosti daňového subjektu, tak jednotlivé finanční úřady tvoří soustavu orgánů a jeden celek, který se řídí stejnými pravidly a povinnostmi, takže by nemělo záležet, ze kterého kraje nebo města správce daně je.

## 4.2 Výzva k podání dodatečného daňového přiznání

Následující kapitola se zabývá výzvou k podání dodatečného daňového přiznání.<sup>119</sup> Dodatečné daňové přiznání se podává při zjištění chyby nebo nových skutečností po uplynutí lhůty pro podání řádného daňového přiznání.<sup>120</sup> Konkrétně, který institut má aplikační přednost – jestli výzva k podání dodatečného přiznání nebo daňová kontrola.

Problémem, který může vznikat při daňové kontrole je, že daňový subjekt shledá daňovou kontrolu jako nezákonnou, protože ze strany správce daně nebyl nejprve vyzván k podání dodatečného daňového přiznání. I když by doměřená daň měla stejnou výši, je v obou institutech důležitý rozdíl. Tímto zásadním rozdílem je, že při doměření daně na základě daňové kontroly platí daňový subjekt penále. Toto penále je ve výši 20% z doměřené daně<sup>121</sup> (blíže kapitola 3.3.4.).

Dle daňového řádu, § 145 odst. 2: „*Pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu...*“<sup>122</sup> Vyskytuje se zde slovíčko „může“, z čehož by laik mohl předpokládat, že sice může, ale nemusí a že je tak pouze na jeho svěvoli.

Vzhledem k nejasnostem právní úpravy a sporům v judikatuře, se touto otázkou zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu. Konkrétní podnět vznikl v případě posuzování o zákonnosti daňové kontroly u akciové společnosti. Této společnosti byla na základě provedené daňové kontroly zjištěno množství nezaúčtovaných faktur a dodatečně vyměřena daň. Žalobkyně se odvolala, ale její odvolání bylo zamítnuto. Nezákonnost provedené daňové kontroly spočívala dle žalobkyně v tom, že správce daně ji před kontrolou nevyzval k podání dodatečného daňového přiznání (dle § 145 odst. 2 DŘ) a tím pádem neměla žalobkyně šanci vyhnout se penále, které se vážou na doměřenou daň, na základě daňové kontroly, a které činilo celkem 12 083 766 Kč. Žaloba u krajského soudu byla také zamítnuta a odůvodněna tím, že výzva dle § 145 odst. 2 DŘ se aplikuje tam, kde správce daně může důvodně předpokládat, že dojde k doměření daně. Žalobkyně měla toto za splněné, jelikož výše zmíněné nezaúčtované faktury byly předány Policií ČR. Jak argumentuje žalovaný (Odvolací finanční ředitelství), kontrola však byla

---

<sup>119</sup> dodatečné daňové přiznání upravuje § 141 DŘ

<sup>120</sup> BARTUŠKOVÁ, Hana. Co dělat, když máte chybu v daňovém přiznání?.

<sup>121</sup> § 251 DŘ

<sup>122</sup> § 145 odst. 2 DŘ

naplánovaná ještě před touto skutečností a v úmyslu správce daně bylo kontrolovat celá období, ne jenom nezaúčtované faktury. Kdyby nejprve vyzval k podání dodatečného daňového přiznání, na základě nezaúčtovaných faktur a pak zahájil daňovou kontrolu kvůli celému období, porušil by zásadu hospodárnosti a zásadu rychlosti. Po zamítnutí podala žalobkyně kasační stížnost.<sup>123</sup>

Touto kasační stížností se nejprve zabýval první senát a zjistil, že v judikatuře je rozpor v otázce, jestli je daňová kontrola zahájena nezákonně, pokud nedošlo k výzvě daňového subjektu k podání dodatečného daňového přiznání dle § 145 odst. 2 DŘ či nikoliv, proto navrhl předložit stížnost rozšířenému senátu.<sup>124</sup>

V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6.5.2015, čj. 2 Afs 209/2014 – 23 zamítl Nejvyšší správní soud kasační stížnost Finančního úřadu pro kraj Vysočina (žalovaný) proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30.10.2014, č.j. 62 A 55/2014 – 52. Krajský soud v Brně rozhodnul, že došlo ze strany žalovaného k nezákonné daňové kontrole. Nezákonnost této daňové kontroly spočívala zejména v tom, že správce daně nevyzval daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání, přestože měl dostatečné informace<sup>125</sup> k tomu, že bude daň doměřena, proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítnul.<sup>126</sup> Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku odkazuje na § 143 odst. 3 DŘ, který zní: „*K doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.*“<sup>127</sup> Dle rozsudku odpovídaly skutečnosti tomuto paragrafu, proto měl správce daně dle § 145 odst. 2 DŘ aplikovat institut výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. Dále se v rozhodnutí uvádí, že je správce daně povinen volit prostředky tak, aby docházelo k plnění cílů správy daní a zároveň byl co nejméně zatížen daňový subjekt. Správce daně by měl daňový subjekt vyzvat vždy, výjimkou jsou situace, kdy je zcela evidentní, že se výzvou nenaplní cíle správy daně a došlo by tak k porušení zásady rychlosti a hospodárnosti. Ovšem správce daně musí klást důraz na správné a dostatečné vyhodnocení informací, které k danému případu má. Dále Nejvyšší správní soud uvádí: „*Pakliže správce daně nevyzve daňový subjekt k podání dodatečného*

<sup>123</sup> usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 16.11.2016, čj. 1 Afs 183/2014–55, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

<sup>124</sup> usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 16.11.2016, čj. 1 Afs 183/2014–55, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

<sup>125</sup> Daňový subjekt měl informace, že daňový subjekt nezahrnul pozemek získaný na základě směny do přiznání daní z příjmu fyzických osob.

<sup>126</sup> rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6.5.2015, čj. 2 Afs 209/2014–23, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

<sup>127</sup> § 143 odst. 3 DŘ

daňového tvrzení, a namísto toho zahájí daňovou kontrolu bez předchozího vyloučení způsobilosti případného dodatečného tvrzení pro doměření daně, dojde tím k nerespektování zásady přiměřenosti a zásady zdrženlivosti při správě daní. Takto zahájenou daňovou kontrolu je pak nutno považovat za nezákonně zahájenou, přičemž jednotlivé úkony prováděné daňové kontroly i její celek nutně představují nezákonný zásah do práv daňového subjektu.<sup>128</sup> Z výše uvedeného vyplývá, že by (až na výjimky) měl pokaždé nejprve vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání.

V rozporu s výše uvedeným je rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5.12.2013, č.j. 9 Afs 98/2013–31. Ten zamítnul kasační stížnost daňového subjektu (žalobce) proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 20.9.2013, č.j. 31 AF 102/2012–40. V této věci se jednalo, mimo jiné, o porušení zásady zákonitosti a proporcionality, a tím pádem jednal správce daně nezákonně. Správce daně po místním šetření přistoupil k daňové kontrole, čímž, dle daňového subjektu tyto zásady porušil, jelikož měl postupovat podle § 143 odst. 3 DŘ a § 145 odst. 2 DŘ – měl tedy vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání. „Podmínku“ dostatečných předpokladů, že dojde k doměření daně, daňový subjekt, dle svého tvrzení splnil – správce daně měl k dispozici „kompletní účetnictví stěžovatele a na dani mu doměřil přesně to, co mu vytýkal po provedení místního šetření.“<sup>129</sup> Správce daně (žalovaný), dle svých tvrzení, neměl dostatečné informace k vyzvání k podání dodatečného daňového přiznání, konkrétní informace potřeboval prokázat a zákon neporušil, jelikož „§ 143 odst. 3 a § 145 odst. 2 DŘ stanoví možnost nikoliv povinnost podle těchto ustanovení postupovat.“<sup>130</sup> Dle rozhodnutí Nejvyššího správního soudu nepostupoval správce daně nezákonně. I když měl důvodné pochybnosti, doměření daně nebylo jisté a bylo závislé na dalším zjišťování a dokazování a také existovaly jiné pochybnosti, které chtěl správce daně daňovou kontrolou prověřit.<sup>131</sup>

Rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6.5.2015, č.j. 2 Afs 209/2014–23 a ze dne 5.12.2013, č.j. 9 Afs 98/2013–31 se liší názorem a nahlížením na to, do jaké míry jsou omezené úvahy správce daně zásadami správy daní – konkrétněji zásadou zdrženlivosti a přiměřenosti. První rozsudek trvá na striktním dodržování této zásady (a tím pádem vyzývání k podání dodatečného daňového přiznání), zatímco druhý rozsudek

<sup>128</sup> rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6.5.2015, č.j. 2 Afs 209/2014–23, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

<sup>129</sup> rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5.12.2013, č.j. 9 Afs 98/2013–31, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

<sup>130</sup> rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5.12.2013, č.j. 9 Afs 98/2013–31, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

<sup>131</sup> rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5.12.2013, č.j. 9 Afs 98/2013–31, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

nevyžaduje výzvu, pokud je v souladu s okolnostmi vhodné zahájit daňovou kontrolu ihned, bez této výzvy.<sup>132</sup>

Rozšířený senát rozhodl: „že dozv-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení.“<sup>133</sup> A to proto, že postupy ve správě daní jsou uspořádány logicky a hierarchicky podle jejich síly. Vzhledem k tomu, že výzva k podání dodatečného daňového přiznání je v téhle hierarchii níže než daňová kontrola, měl by ji správce daně uplatňovat přednostně. Daňový subjekt by tak měl mít nejprve možnost nápravy. Dále rozšířený senát zmiňuje výjimky, kdy se může zahájit daňová kontrola bez přechozí výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. První byla řešena v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6.5.2015, č.j. 2 Afs 209/2014–23: tedy rovnou zahájit daňovou kontrolu je možné, pokud by bylo předem evidentní, že nebude možné správně stanovit daň a splnit tak cíl správy daní. Druhá, zcela logická, výjimka je u kontrol, které jsou zahajovány bez konkrétních důvodů.<sup>134</sup>

Z rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu tedy vyplývá, že by měl správce daně nejprve vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného přiznání a až potom přistoupit k daňové kontrole. Tedy, že tato výzva má aplikační přednost před daňovou kontrolu. Ale při samotném čtení zákona, respektive daňového řádu, je zde již zmiňované spojení „může vyzvat“, které je vůči rozhodnutí poněkud sporné. A ani metodické pomůcky Finanční správy prozatím nezohledňují vydané rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. V těchto pokynech jsou zmiňovány, již několikrát popsané, § 143 odst. DŘ a § 145 odst. 2 DŘ, a z nich vyplývající fakt, že správce daně musí mít konkrétní podklady. V metodické pomůcce k procesním aspektům daňové kontrole je zmíněno, že: „Nelze obecně říci, že nejdříve musí správce daně zaslat výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu a pak v případě nevyhovění výzvě zahájit daňovou kontrolu nebo

---

<sup>132</sup> usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 16.11.2016, č.j. 1 Afs 183/2014–55, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

<sup>133</sup> usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 16.11.2016, č.j. 1 Afs 183/2014–55, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

<sup>134</sup> usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 16.11.2016, č.j. 1 Afs 183/2014–55, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)



*bez výzvy rovnou zahajovat daňovou kontrolu.*<sup>135</sup> Což se rozsudkem Nejvyššího správního soudu nekoresponduje.

I přes tento rozsudek tedy může stále v praxi docházet k nejasnostem a napadání daňových kontrol jako nezákonných, jestliže se správce daně nebude tímto rozhodnutím řídit a výzvy k podání dodatečného daňového přiznání zasílat nebude, jelikož k tomu ani nemá v metodické pomůcce správný postup. Dochází zde k zásadnímu rozporu, který může způsobovat neefektivní správu daně.

Upřednostňování výzvy, před daňovou kontrolou a tedy, již zmiňované, ponechání nápravy nejprve na samotném subjektu, se dá považovat za další krok k určité změně a „zlepšování“ správy daní z pohledu daňového subjektů, kdy je snaha o co nejmenší zasahování a zatěžování těchto daňových subjektů. To upřednostnění výzvy k podání dodatečného daňového přiznání před daňovou kontrolou rozhodně je, nejen s ohledem na penále související s daňovou kontrolou, ale samotným zásahem do soukromí a práv daňových subjektů. Na druhou stranu je problematické, že toto rozhodnutí není zavedeno v metodických pomůckách, kde by měly být tyto informace aktuální a podrobněji rozvedené, aby mohl správce daně postupovat co nejlépe, správně a efektivně.

---

<sup>135</sup> Metodická pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015\\_MetPom-k-procesnim-aspektum-danove-kontroly.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-procesnim-aspektum-danove-kontroly.pdf) str. 3-4

### 4.3 Odepření podpisu zprávy o daňové kontrole

Jak již bylo zmíněno v kapitole 3.3.4., daňová kontrola je formálně ukončena podpisem zprávy o daňové kontrole. Dle § 88 odst. 6 DŘ nemá bezdůvodné odepření podpisu této zprávy vliv na ukončení kontroly a použití zprávy jako důkazu.<sup>136</sup> Otázkou ale je, jak a čím je definované důvodné a nedůvodné odepření tohoto podpisu. Touto otázkou se zabýval Nejvyšší správní soud v několika rozhodnutích.

Například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15.6.2016, č.j. 6 Afs 76/2016–3 zamítnul kasační stížnost daňového subjektu, mimo jiné, proto, že nepodepsání zprávy o kontrole bylo nedůvodné. I když nepopírá to, že mohou nastat situace, kdy bude mít daňový subjekt oprávněný důvod zprávu nepodepsat. Daňový subjekt jako důvody k nepodepsání zprávy uvedl špatně vyčíslené náklady a nepřesné interpretování svědeckých výpovědí a upravení těchto výpovědí tak, aby byly pro správce daně výhodné, což zamítnul jak správce daně, tak Krajský soud v Brně, tak Nejvyšší správní soud. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku odkazuje na odbornou literaturu, která se dostatečnými důvody zabývá – například odmítnutí správce daně zabývat se předloženými důkazy.<sup>137</sup> Také odkazuje na rozsudek Nejvyššího správní soudu ze dne 12.9.2013, č.j. 7 Afs 89/2012–20, ze kterého vyplývá, že relevantním důvodem nepodepsání zprávy není čistý nesouhlas, nebo rozpor s vyjádřením a zprávy o kontrole, jelikož by žádný daňový subjekt nesouhlasil. I když se tento rozsudek řídil ještě starou úpravou, tedy zákonem o správě daní a poplatků, je jeho argumentace použitelná.<sup>138</sup>

Další rozsudek, který se touto problematikou zabýval je rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15.9.2016, č.j. 9 Afs 232/2015–35. Ten také zamítnul kasační stížnost daňového subjektu a také vyvrátil jeho argumentaci a neshledal jeho důvody (nereflektování připomínek daňového subjektu, zpráva neobsahovala veškeré zákonné náležitosti a nevypořádání správce daně s důvody pro odmítnutí podpisu zprávy) pro nepodepsání jako dostatečné. Důležité je ale vyzdvihnout názor Krajského soudu v Ostravě, který je v tomto rozsudku uveden: „*Krajský soud na str. 7 až 10 rozsudku podrobně rozvedl důvody, které stěžovatelka uvedla pro odmítnutí podpisu zprávy o kontrole a ani jeden z neshledal relevantním. Podle něj zejména nemůže být důvodem*

---

<sup>136</sup> § 88 odst. 6 DŘ

<sup>137</sup> Viz Kobík, J., KOHOUTOVÁ, A.: Daňový řád s komentářem. 2. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2013, s 410

<sup>138</sup> rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15.6.2016, č.j. 6 Afs 76/2016–33, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

*nesouhlas daňového subjektu s právními názory správce daně. Poukázal i na možnosti odvolacího orgánu napravit vady řízení před správcem daně v odvolacím řízení. Dospěl proto k závěru, že nešlo o důvodné odepření podpisu zprávy o kontrole. Uvedl také to, že je sporné, zda vůbec někdy může nastat důvodné odepření podpisu zprávy o daňové kontrole za situace, kdy jsou veškeré vady řízení před správcem daně zhojitelné u odvolacího orgánu.*“<sup>139</sup>

Z toho vyplývá, že i kdyby došlo k takovému pochybení, které se dá napravit u odvolacího orgánu, není nepodepsání důvodné. Na toto ale navazuje další otázka, a to, jak má daňový subjekt dále postupovat.<sup>140</sup> Také z těchto rozsudků vyplývá to, že ani soudy nemají v této problematice zcela jasno, když jeden rozsudek tvrdí, že může nastat situace k důvodnému odepření a jiný rozsudek uvádí za sporné, zda k tomu vůbec kdy může dojít.

V literatuře a judikatuře můžeme najít aspoň částečný výčet, kdy je odmítnutí podpisu důvodné. Jedná se například o: odmítnutí provedení relevantních důkazních prostředků, které navrhuje daňový subjekt<sup>141</sup>, chybějící podstatné náležitosti zprávy o daňové kontrole<sup>142</sup>, zahrnutí zjištění, se kterým nebyl daňový subjekt seznámen, tím pádem se k nim nemohl vyjádřit<sup>143</sup> nebo když se „*správce daně nevyrovná s relevantními připomínkami daňového subjektu.*“<sup>144</sup>

Z výše zmíněného je jasné, že je zapotřebí lépe definovat co je dostatečným důvodem pro odepření podpisu. Daňový subjekt může tyto důvody vnímat jinak než správce daně a může tak docházet k zbytečným sporům a soudním tahanicím. Z praxe lze uvést, že ve zprávách o daňové kontrole „*často chybí vypořádání se s argumenty, které daňový subjekt uvedl ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a toto pochybení zakládá důvod nezákonnosti dodatečného platebního výměru, kterým se daňový subjekt může bránit v rámci odvolání.*“<sup>145</sup>

Podstatné je také zmínit, že v metodické pomůcce finanční správy není zmíněno, co je považováno za důvodné odepření. V tomto dokumentu je pouze uvedeno, že pokud správce daně neshledá důvod jako dostatečný, musí své stanovisko odůvodnit a

<sup>139</sup> rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15.9.2016, čj. 9 Afs 232/2015–35, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

<sup>140</sup> KOBÍK, Jaroslav. Daňový řád: změny do 1.6.2018. str. 72

<sup>141</sup> LICHNOVSKÝ, O., R. ONDRÝSEK a kolektiv. Daňový řád: komentář. str. 321

<sup>142</sup> rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.2.2018, čj. 9 Afs 305/2016–31, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

<sup>143</sup> rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.2.2018, čj. 9 Afs 305/2016–31, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

<sup>144</sup> LICHNOVSKÝ, O., R. ONDRÝSEK a kolektiv. Daňový řád: komentář. str. 321

<sup>145</sup> FUČÍK, Ivan. Zpráva o daňové kontrole a její projednání.

zaznamenat do protokolu.<sup>146</sup> Vzhledem k tomu, že dostatečnost jednotlivých důvodů hodnotí nejprve správce daně, měl by mít k dispozici větší množství informací a definicí k tomu, co je tedy důvodné odepření a co ne.

---

<sup>146</sup> Metodická pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015\\_MetPom-k-procesnim-aspektum-danove-kontroly.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-procesnim-aspektum-danove-kontroly.pdf), str. 37-38

## Závěr

Vzhledem k částkám, které byly vybrány na základě daňových kontrol, nelze pochybovat o tom, že je daňová kontrola velice vyznaným institutem ve správě daní a zajišťování plnění cílů správy daní. Jedná se o rozsáhlý a náročný postup a tím pádem lze nalézt několik problematických oblastí. Práce se při analýze těchto problémových oblastí zabývala zejména vybranou příslušností, výzvou k podání dodatečného daňového přiznání a zprávou o daňové kontrole.

S novelou, z roku 2016, zákona o Finanční správě byla zavedena tzv. vybraná příslušnost. V práci je analyzováno, jaké tato novela způsobuje změny a jaké z toho plynou důsledky, jak pro správce daně, tak pro daňový subjekt a zda je tato změna správným krokem v souvislosti s dlouhodobými cíli správy daní. Ze zákona je jasné, že samotná kontrola úřadu, který není místně příslušný, nezákonná není. Daňový subjekt si musí, v tomto případě obzvlášť, dát pozor, zda nedochází, ze stran správce daně, k porušování některých ze zásad správy daně a zda tak lze prováděnou kontrolu označit za zákonnou. Druhou problematickou oblastí je výzva k podání dodatečného přiznání. Z rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu bylo vyvozeno, že by měl mít institut výzvy k podání dodatečného daňového přiznání ze zásady přednost, až na výjimky, které byly taktéž vymezeny. Prostor pro změny zůstává v metodických pomůckách finanční správy, které toto rozhodnutí do svých dokumentů neimplementovali a na základě toho může častěji docházet k napadání daňové kontroly jako nezákonné, a to způsobovat neefektivní výběr daní. V poslední části byl řešen význam zprávy o daňové kontrole, jako formální ukončení daňové kontroly, důležitost (či spíše nedůležitost) podpisu této zprávy, jak a kde jsou definovány dostatečné důvody k nepodepsání této zprávy a s tím spojené případné důsledky.

Cíle této práce, které byly v úvodu vymezeny, byly naplněny. V první části práce byl čtenář seznámen se systémem kontrol, které mohou podnikatele potkat, jeho důležitost, provázanost a spolupráce některých institucí. Byla také vymezena důležitost daňové kontroly, její teorie i právní úprava, včetně jednotlivých zásad. Pro daňovou kontrolu, jakožto postup při správě daní, jsou tyto zásady podstatné. Důležitost těchto zásad byla potvrzena v analýze vybraných problémů, kdy jednotlivé problémové oblasti mohou způsobovat nezákonnost daňové kontroly, a to právě na základě porušení těchto zásad.

Na základě všech analyzovaných problémů vyplývá, že v zákoně nelze vždy přesně vymezit všechny podmínky a případy. Každý daňový subjekt je velice individuální, a tak ve velké míře záleží na správci daně. Proto by se Finanční správa měla více zaměřit na pravidelné aktualizování svých metodických pomůcek, které nejsou dostatečně rozsahově rozvedené, nebo doplněné dle rozhodnutí soudu.

## Seznam použité literatury

### Odborné knihy

BAXA, J., O. DRÁB, L. KANIOVÁ, P. LAVICKÝ, A. SCHILLEROVÁ, K. ŠIMEK a M. ŽIŠKOVÁ. *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9.

KAMENÍK, Petr. *Živnostenský zákon: Zákon o živnostenských úřadech: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-471-2.

KOBÍK, Jaroslav. *Daňový řád: změny do 1.6.2018*. Olomouc: ANAG, 2018. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-146-8.

*Kontrola podnikání bez chyb, pokut a penále: daňová kontrola, mzdová kontrola, povinnosti zaměstnavatele, inspektorát práce*. Český Těšín: Poradce, 2018. ISBN 978-80-7365-402-3.

KRUPÍČKOVÁ, Lenka. *Zákon o Finanční správě České republiky: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2014. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-444-6.

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 9788074788413.

LICHNOVSKÝ, O., R. ONDRÝSEK a kolektiv. *Daňový řád: komentář*. 3. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2016. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-604-3.

ŠPÍRKOVÁ, Taťána. *Daňová kontrola z pohledu zásad daňového řízení*. Olomouc: Iuridicum Olomoucense, 2017. ISBN 978-80-87382-99-8.

ŠRETR, Vladimír. *Daňová kontrola z pohledu daňového řádu*. Praha: Linde, 2011. Praktická právnická příručka. ISBN 9788072018567.

VEDRAL, Josef. *Kontrolní řád: komentář*. Vydání I. Praha: Ivana Hexnerová – BOVA POLYGON, 2015. ISBN 9788072731756.

ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPÍČKOVÁ. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2., přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-366-0.

## Článek ve sborníku z konference

*Dny práva: Days of Law 2008: 2. ročník mezinárodní konference pořádané Právnickou fakultou Masarykovy univerzity.* Brno: Masarykova univerzita, 2010. ISBN 978-80-210-4733-4.

## Právní předpisy

Usnesení č. 2/1993 Sb., Usnesení předsednictva České národní rady o vyhlášení LISTINY ZÁKLADNÍCH PRÁV A SVOBOD jako součástí ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 187/2006 Sb., zákon o nemocenském pojištění, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 235/2004 Sb., zákon o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 243/2016 Sb., zákon, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím celního zákona, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 337/1992 Sb., zákon České národní rady o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 456/2011 Sb., zákon o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 570/1991 Sb., zákon České národní rady o živnostenských úřadech, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 586/1992 Sb., zákon České národní rady o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 59/1922 Sb., zákon o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 64/1986 Sb., zákon České národní rady o České obchodní inspekci, ve znění pozdějších předpisů.



Zákona č. 455/1991 Sb., zákon o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů.

## Soudní judikatura

Nález Ústavního soudu ze dne 16.10.2001, sp. zn. Pl. ÚS 5/01, [www.usoud.cz](http://www.usoud.cz).

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15.6.2016, čj. 6 Afs 76/2016–33, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15.9.2016, čj. 9 Afs 232/2015–35, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.12.2017, čj. 10 Afs 269/2017–34, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.2.2018, čj. 9 Afs 305/2016–31, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5.12.2013, čj. 9 Afs 98/2013–31, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6.5.2015, čj. 2 Afs 209/2014–23, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Rozsudek Ústavního soudu ze dne 20. 3. 2018, sp. zn. II. ÚS, 928/18, [www.usoud.cz](http://www.usoud.cz).

Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 16.11.2016, čj. 1 Afs 183/2014–55, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

## Elektronické dokumenty

Metodická pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly. *Finanční správa* [online]. [cit. 2019-04-26]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015\\_MetPom-k-procesnim-aspektum-danove-kontroly.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-procesnim-aspektum-danove-kontroly.pdf)

*Výroční zpráva ČOI 2017* [online]. Praha: Česká obchodní inspekce, 2018 [cit. 2019-04-02]. Dostupné z: [https://www.coi.cz/wp-content/uploads/2018/03/COI\\_zprava2018.pdf](https://www.coi.cz/wp-content/uploads/2018/03/COI_zprava2018.pdf)

*Výroční zpráva ČSSZ 2017* [online]. Praha: Česká správa sociálního zabezpečení, 2018 [cit. 2019-03-28]. Dostupné z: [https://www.cssz.cz/NR/rdonlyres/796E4EB2-7F45-4ECB-8502-C3235B0CAD75/0/VZ\\_2017.pdf](https://www.cssz.cz/NR/rdonlyres/796E4EB2-7F45-4ECB-8502-C3235B0CAD75/0/VZ_2017.pdf)

Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2017 [online]. Praha: Ministerstvo financí České republiky, 2018 [cit. 2019-04-03]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-spravy/2017/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-32401>

Příloha č. 1 – Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2017 [online]. Praha: Ministerstvo financí České republiky, 2018 [cit. 2019-04-03]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-spravy/2017/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-32401>

Obecní živnostenské úřady městských úřadů. *Státní správa* [online]. [cit. 2019-04-03]. Dostupné z: <https://www.statnisprava.cz/rstsp/ciselniky.nsf/i/d0056>

Působnost úřadu. *Česká obchodní inspekce* [online]. [cit. 2019-04-03]. Dostupné z: <https://www.coi.cz/o-coi/pusobnost-uradu/>

Vyhledávání územního pracoviště. *Finanční správa* [online]. [cit. 2019-04-26]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/organy-financni-spravy/uzemni-pracoviste/vyhledavani-up>

BARTUŠKOVÁ, Hana. Co dělat, když máte chybu v daňovém přiznání?. *Finance.cz* [online]. 21.01.2018 [cit. 2019-04-27]. Dostupné z: <https://www.finance.cz/488271-opravne-dodatecne-danove-priznani/>

FUČÍK, Ivan. Zpráva o daňové kontrole a její projednání. *Fučík & partneři* [online]. 27.03.2014 [cit. 2019-10-27]. Dostupné z: <http://www.fucik.cz/publikace/zprava-o-danove-kontrole-a-jeji-projednani/>

FUKSOVÁ, Jana a Veronika ČERVENKOVÁ. NSS potvrdil správnost „tuzemské kontroly bez hranic kraje“. *Daňové a právní aktuality* [online]. 13.12.2017 [cit. 2019-04-18]. Dostupné z: <https://danovky.cz/cs/nss-potvrdil-spravnost-tuzemske-kontroly-bez-hranic-kraje>

## Seznam zkratk

ČOI Česká obchodní inspekce

ČSSZ Česká správa sociálního zabezpečení

DŘ Daňový řád

OSSZ Okresní správa sociálního zabezpečení

zákon o ČOI Zákon č. 64/1986 Sb., Zákon České národní rady o České obchodní inspekci, ve znění pozdějších předpisů.

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- беру на ве́доміі, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 6. 5. 2019 .

  
.....  
Barbora Slatinská